

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ069243

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sentencia de 19 de octubre de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 132/2016

**SUMARIO:**

**Sociedades patrimoniales. Entidades de mera tenencia de bienes. Promoción inmobiliaria.** Entidad *holding* que realiza una aportación de terrenos a una entidad de nueva creación que desarrollará la promoción. La entidad aportante tenía contabilizados los terrenos como existencias y había iniciado el proceso urbanizador. La entidad alega error en el cómputo del porcentaje de elementos afectos pues entiende que no se tuvo en cuenta en el total del activo la cuenta de «Deudores», que se corresponde con la de «Impuestos sobre beneficios anticipados», derivada de la contabilización de la transmisión de los terrenos a cambio de las participaciones. El impuesto deriva de la transmisión de los bienes afectos, por lo que la naturaleza de dicha cuenta ha de ir unida a la de las participaciones y, en consecuencia, se computa tanto en el activo afecto como en el total. La aportación de terrenos a una entidad que posteriormente urbaniza no impide atribuir la actividad económica a la que los aporta. Tras la transmisión de los terrenos a la vinculada la aportante siguió teniendo la consideración de patrimonial. Las participaciones otorgan al menos el 5% de los derechos de voto y se poseen para dirigir y gestionar la participación. La entidad formuló una consulta a la DGT [Vid. Consulta DGT V0586/2007, de 20-03-2007 (NFC025448)] que concluyó que no tenía la consideración de patrimonial, pues desarrollaba la actividad económica conjuntamente con otras vinculadas.

**Procedimiento sancionador se aprecia culpabilidad.** Aunque el TEAC anuló la liquidación por el cálculo de los intereses de demora y mandó retrotraer las actuaciones, esto no implica anulación del procedimiento sancionador. No hay que iniciarlo de nuevo. Procede la sanción pues la entidad, pese a recibir una contestación a la consulta de la DGT contraria a la aplicación del régimen, hizo caso omiso.

**PRECEPTOS:**

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 15 y 61.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 150, 179, 191, 195 y 239.

RDLeg. 3/2004 (TR Ley IRPF), art. 25.

RD 2063/2004 (Rgto. del régimen sancionador tributario), art. 25.

**PONENTE:***Doña Concepción Mónica Montero Elena.*

Magistrados:

Doña CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don FERNANDO ROMAN GARCIA

Doña SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000132 /2016

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 00831/2016

Demandante: ANCA CORPORATE, S.L

Procurador: . Dº LUÍS JOSÉ GARCÍA BARRENECHEA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

**S E N T E N C I A Nº:**

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

Dª. SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

Madrid, a diecinueve de octubre de dos mil diecisiete.

Visto el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido ANCA CORPORATE, S.L., y en su nombre y representación el Procurador Sr. Dº Luís José García Barrenechea, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 5 de noviembre de 2015, relativa a liquidación por Impuesto de Sociedades, ejercicios 2004, 2005 y 2006 siendo la cuantía del presente recurso 59.398.691,95 euros.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero :**

Se interpone recurso contencioso administrativo promovido por ANCA CORPORATE, S.L., y en su nombre y representación el Procurador Sr. Dº Luís José García Barrenechea, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 5 de noviembre de 2015, solicitando a la Sala, que dicte sentencia por la que se estime en su integridad el presente recurso, y se anule la RESOLUCIÓN DEL TEAC DE 5 DE NOVIEMBRE DE 2015 EN RELACIÓN CON LAS RECLAMACIONES INTERPUESTAS CON NÚMEROS NUM000, NUM001, NUM002 Y NUM003, en relación con los acuerdos de liquidación y sanción dictados el 29 de abril de 2013 de liquidación y sanción conexas, relativos al Impuesto sobre Sociedades de los períodos impositivos 2004, 2005 y 2006 de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, por no resultar conformes a Derecho.

**Segundo :**

Reclamado y recibido el expediente administrativo, se confirió traslado del mismo a la parte recurrente para que en plazo legal formulase escrito de demanda, haciéndolo en tiempo y forma, alegando los hechos y fundamentos de derecho que estimó oportunos, y suplicando lo que en el escrito de demanda consta literalmente.

Dentro de plazo legal la administración demandada formuló a su vez escrito de contestación a la demanda, oponiéndose a la pretensión de la actora y alegando lo que a tal fin estimó oportuno, solicitando a la Sala que dicte sentencia desestime el presente recurso, confirmando íntegramente la resolución impugnada por ser conforme a Derecho, con imposición de costas a la actora.

**Tercero :**

No habiéndose solicitado recibimiento a prueba y evacuado el trámite de conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar el día cinco de octubre de dos mil diecisiete, en que efectivamente se deliberó, voto y fallo el presente recurso.

**Cuarto:**

En la tramitación de la presente causa se han observado las prescripciones legales, previstas en la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, y en las demás Disposiciones concordantes y supletorias de la misma.

**FUNDAMENTOS JURÍDICOS****Primero :**

Es objeto de impugnación en autos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 5 de noviembre de 2015 que desestima la reclamación interpuesta.

La recurrente expone en su demanda los antecedentes fácticos del presente recurso, no controvertidos, en los siguientes términos:

"El 17 de junio de 2010 se incoaron a ANCA las siguientes actas de disconformidad:

Acta nº A02 NUM004 por el Impuesto sobre sociedades ejercicios 2004 a 2006 en la que se proponía practicar liquidación por importe de 38.765.219,91 € al entender la Inspección que a ANCA no le resultaba aplicable en dichos ejercicios el régimen de sociedades patrimoniales siguiendo el criterio manifestado por el Subdirector General D. Jesús Carlos.

Al modificarse el régimen aplicable de tributación en el Impuesto sobre Sociedades el esquema de liquidación se ve afectado, no siendo de aplicación la división de la base imponible en general y especial, quedando la totalidad de la base comprobada sujeta al tipo de gravamen del 35 %.

En el ejercicio 2004 la Inspección propuso realizar un ajuste extracontable positivo al haber registrado la entidad como gasto un recargo por importe de 12.644,11 €.

Además, en el ejercicio 2004 la Inspección propuso en el acta realizar un ajuste extracontable positivo por importe de 157.276.183,07 € que resulta de aplicar lo previsto en el artículo 15.2.b) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades . Dado que la sociedad no optó en la escritura por acogerse al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores.

Para calcular este ajuste la Inspección entendió que no resultaban de aplicación los coeficientes correctores de las plusvalías de inmovilizados, pues los terrenos transmitidos figuraban registrados como existencias.

No consta en el expediente que se haya realizado comprobación de valor del terreno, limitándose la inspección a señalar que "el valor de mercado declarado por la entidad se puede considerar conforme en función de la comparación con los que se establecieron en las ventas posteriores".

En los ejercicios 2005 y 2006 al considerar la Inspección que tampoco le resulta aplicable a ANCA el régimen de sociedades patrimoniales se modifica el esquema de liquidación determinando la Inspección la base imponible comprobada partiendo del resultado contable.

En el ejercicio 2006 la Inspección propone revertir el ajuste efectuado en el ejercicio 2004 por aplicación de lo dispuesto en el artículo 15.2.b) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades al haberse vendido en dicho año las participaciones de Corporate Manjoya, S.L. (...)

Acta nº A02 NUM005 por Retenciones e ingresos a cuenta del capital mobiliario periodos 1er trimestre 2007 a 4º trimestre de 2007 en la que se propone practicar liquidación por importe de 18.776.143,47 €, al entender la Inspección que el dividendo repartido está sujeto a retención al no resultarle aplicable a la sociedad el régimen de sociedades patrimoniales."

Como consecuencia de ello, se giró la liquidación de 21 de septiembre de 2010, correspondiente al IS ejercicios de 2004 a 2006. Posteriormente, interpuesto recurso de alzada, la Resolución del TEAC de fecha 29 de noviembre de 2012, acordó "ESTIMARLO en PARTE, anulando el acuerdo de liquidación y el acuerdo sancionador impugnados debiéndose retrotraer actuaciones en los términos dichos en el fundamento jurídico Cuarto de la presente resolución."

En ejecución de dicho Acuerdo, la Administración giró nueva liquidación el 29 de abril de 2013.

En esta liquidación podemos leer:

"El inicio de las actuaciones de comprobación e investigación se realizó mediante comunicación de fecha 7/4/2009, notificada el día 14 de abril de 2009 a la señora doña Elvira, con NIF NUM006.

Las actuaciones inspectoras tuvieron carácter general, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 148 de la Ley 58/2003, y en el artículo 178 del Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de Desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante, RGAT), respecto del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2004, 2005 y 2006, y del Impuesto sobre el valor Añadido, periodos de liquidación 1º trimestre de 2005 a 4º trimestre de 2006. (...)

En este antecedente se hará referencia a las siguientes sociedades:

- ANCA, S.L., es decir, el propio sujeto pasivo.
- CORPORATE MANJOYA, S.L., es decir, la sociedad propiedad de ANCA, S.L. que compra a la propia ANCA, S.L. sus terrenos de La Manjoya.
- ANCA HOTELES, S.L., es la propietaria de ANCA, S.L., la cual, a su vez, es propiedad de Ángel."

A continuación, la liquidación desarrolla las distintas cuestiones planteadas que analizaremos posteriormente.

### **Segundo :**

La recurrente en su demanda afirma, en línea con la Administración que, según se señala en las memorias incluidas en las cuentas anuales formuladas por la sociedad en los ejercicios 2004 a 2006, ANCA es una sociedad holding. Entre el día 1 de julio de 2002 y el 13 de julio de 2004 ANCA estuvo dada de alta en el IAE en la actividad de promoción inmobiliaria de terrenos (epígrafe 833.1)

También se recoge en la demanda que la sociedad CORPORATE MANJOYA S.L. se constituyó el día 27 de abril de 2004 figurando ANCA como socio único.

El 19 de julio de 2004 se amplió el capital social de CORPORATE MANJOYA, S.L. en 5.499.122 € siendo suscrita en su totalidad por su único socio realizando una aportación no dineraria de rama de actividad. En concreto ANCA aportó a CORPORATE MANJOYA, S.L. los siguientes activos y pasivos:

- a) Terrenos de La Manjoya.
- b) Otros activos: mobiliario, equipos de procesos de información, fianzas a largo plazo e inversiones temporales en capital.
- c) Pasivos: deudas a largo plazo con entidades de crédito (préstamo hipotecario que gravaba los terrenos de La Manjoya por importe de 31.500.000 €), deudas a corto plazo, anticipos de clientes y otras deudas.

La Resolución del TEAC impugnada en el presente recurso, determina en su parte dispositiva:

"ACUERDA: 1) Estimar parcialmente la reclamación no NUM000 R.G. confirmando la liquidación impugnada en cuanto a la cuota, debiéndose rectificar en lo relativo a los intereses de demora del ejercicio 2004 en los términos expresados en el Fundamento de Derecho Tercero; 2) Desestimar las reclamaciones números NUM001 R.G. y NUM002 R.G., confirmando el acuerdo sancionador impugnado; y 3) Desestimar el incidente de ejecución no 1313-12-50-IE, confirmando el acuerdo de ejecución en él impugnado."

Pues bien, según se expone en la demanda, las causas de anulación del Acuerdo impugnado, en las que la actora sostiene su pretensión, son:

#### 1. Relativos al Acuerdo de liquidación.

1.1. Extralimitación de las funciones revisoras del TEAC. La Resolución del TEAC pretende subsanar los errores y la falta de motivación del acuerdo de liquidación en los que se incurre de forma reiterada.

1.2. Prescripción del derecho a practicar liquidación por la Administración Tributaria. Incorrecta imputación de dilaciones e interrupciones justificadas por la Inspección de los Tributos.

1.3. Aplicabilidad del Régimen de sociedades patrimoniales. Incorrecciones del acuerdo de liquidación en el análisis del requisito de elementos no afectos.

1.4. Aplicabilidad del Régimen de sociedades patrimoniales. ANCA no desarrolló la actividad de promoción antes de la aportación del terreno a CORPORATE MANJOYA, S.L. No cabe la asimilación de la actividad de promoción por vinculación con otras sociedades.

1.5. Aplicabilidad del Régimen de sociedades patrimoniales. La contabilización de los terrenos como existencias no impide su consideración como bienes no afectos.

1.6. Aplicabilidad del Régimen de sociedades patrimoniales. ANCA no pretendió 'esquivar' la aplicación del tipo de gravamen del 35%.

1.7. Aplicabilidad del Régimen de sociedades patrimoniales. ANCA no pudo gestionar la cartera de participaciones de CORPORATE MANJOYA, S.L.

1.8. Aplicabilidad del Régimen de sociedades patrimoniales. La AEAT comete un nuevo error material puesto que no existen beneficios contables de ejercicios anteriores que puedan descontarse.

1.9. Aplicabilidad del Régimen de sociedades patrimoniales. Incorrecta valoración a precio de mercado de los terrenos aportados por ANCA.

#### 2. Relativos al Acuerdo sancionador.

2.1. Improcedencia de la sanción. La anulación de la liquidación por parte del TEAC debe llevar aparejada la anulación de la sanción.

2.2. Improcedencia de la sanción. Inexistencia del elemento objetivo del tipo.

2.3. Improcedencia de la sanción. Aplicación del Principio Non bis in idem en su vertiente procesal.

2.4. Improcedencia de la sanción. Concorre la causa de exoneración de interpretación razonable de la norma.

2.5. Improcedencia de la sanción. Insuficiente motivación del elemento subjetivo de culpabilidad.

2.6. Improcedencia de la sanción. Incorrecta cuantificación de la sanción por el artículo 195 de la LGT.

#### 2. Relativos al Acuerdo sancionador.

2.1. Improcedencia de la sanción. La anulación de la liquidación por parte del TEAC debe llevar aparejada la anulación de la sanción.

2.2. Improcedencia de la sanción. Inexistencia del elemento objetivo del tipo.

2.3. Improcedencia de la sanción. Aplicación del Principio Non bis in idem en su vertiente procesal.

2.4. Improcedencia de la sanción. Concorre la causa de exoneración de interpretación razonable de la norma.

2.5. Improcedencia de la sanción. Insuficiente motivación del elemento subjetivo de culpabilidad.

2.6. Improcedencia de la sanción. Incorrecta cuantificación de la sanción por el artículo 195 de la LGT.

**Tercero :**

La extralimitación alegada por la actora, en relación al contenido de la Resolución impugnada, se refiere a la cuantificación del activo afecto.

En relación a esta cuestión, se afirma en la Resolución del TEAC:

"Señala la interesada que los activos omitidos que, según la documentación que aporta, se engloban en la cuenta "Deudores", aumentan el activo total por lo que considera que ello supone que el porcentaje obtenido de elementos afectos sea inferior al 50% a 31 de diciembre de 2004 y durante todos los días de los ejercicios 2005 y 2006. Es decir, en sus cálculos la reclamante considera que la partida omitida debe considerarse asimismo como activo no afecto, por lo que, aumentando el activo total respecto al computado por la inspección y, sin embargo, permaneciendo invariable el activo afecto considerado por la misma, concluye la consideración como patrimonial de la sociedad.

Pues bien, en primer lugar debe señalarse que pese a que lo invocado suponga un aumento de la cifra del activo en los períodos comprobados en más de un 500% con respecto a la cifra utilizada por la Inspección, cuantía muy elevada para haber podido pasar inadvertida, la alegación ahora realizada nunca fue hecha ante la inspección, no habiendo puesto la reclamante de manifiesto esta circunstancia a lo largo del procedimiento inspector, ni en el trámite de audiencia concedido en primer lugar, ni en las alegaciones al acta ni tampoco ante el Tribunal Regional. Antes al contrario, a la vista de lo actuado deriva la conformidad de la interesada con la cifra de activo total considerada por la inspección, pues en sus alegaciones ante ella se centró en combatir la consideración como activos afectos de las partidas del balance utilizadas por la inspección para el cómputo del porcentaje de afectación, sin que en ningún momento alegara que la cifra del activo total considerada por la inspección no era la correcta, ni que no se hubiera tenido en consideración por la inspección la cuenta que ahora invoca como activo no afecto, ni mucho menos ese carácter de no afecto de la misma, como ahora defiende por primera vez ante este Tribunal Central.

Es decir, de los actos propios de la reclamante derivaba que existía conformidad con el activo total considerado por la inspección y, por ende, con las partidas que habían de ser clasificadas como afectas o no afectas para el cómputo determinante del régimen tributario a aplicar, al no invocarse en ningún momento que la inspección estuviera omitiendo la citada partida. Por ello, aun cuando la interesada ahora modifique su criterio y se oponga a dicha cifra de activo total y este Tribunal estime procedente entrar a conocer sobre su nueva alegación, ningún defecto de motivación se aprecia se haya incurrido en la liquidación por parte de la inspección, y ello dada la falta de alegaciones por la interesada ante ella en este sentido, actitud de la que se derivaba una conformidad tácita en lo referente a esa cifra global."

Basta la lectura de los razonamientos transcrito para comprender que procede rechazar las argumentaciones que, respecto de estas cuestiones, se plantean en la demanda.

La Resolución en ningún caso afirma que exista un error del 500%, sino que " lo invocado suponga un aumento de la cifra del activo en los períodos comprobados en más de un 500% con respecto a la cifra utilizada por la Inspección". Se dice que la alegación tiene tal incidencia, no que exista un error.

En segundo lugar, en ningún caso se señala que exista conformidad del recurrente con la Inspección en este punto, sino que afirma que el recurrente no esgrimió este argumento en instancias procedimentales anteriores, pero, a continuación, entra a analizar la alegación actora.

No existe extralimitación, el TEAC ha analizado y resuelto una alegación formulada por la interesada.

La cuestión de fondo relativa a la calificación y tratamiento del activo será analizada con posterioridad, siguiendo la exposición de la demanda.

**Cuarto :**

Examinaremos ahora el problema relativo a la prescripción.

El procedimiento inspector comenzó el día 14 de abril de 2009 y finalizó el día 22 de septiembre de 2010.

En el curso del procedimiento se extendieron 12 diligencias de constancia de hechos con un plazo máximo entre una y otra de dos meses.

En el Acuerdo de liquidación dictado por el Jefe de la Oficina Técnica el 29 de abril de 2013 se imputan las siguientes dilaciones a la entidad:

MOTIVO DILACIÓN	FECHA INICIO	FECHA FIN	DÍAS DILACIÓN
Solicitud de aplazamiento	10/08/2009	09/09/2009	30
Retraso en la aportación de documentos	09/09/2009	11/12/2009	93
Solicitud de aplazamiento	12/01/2010	20/01/2010	8
Retraso en la aportación de documentos	20/01/2010	22/02/2010	33
Retraso en la aportación de documentos	02/03/2010	17/03/2010	15
Retraso en la aportación de documentos	17/03/2010	24/03/2010	7
<b>TOTAL</b>			<b>186</b>

La recurrente expresamente confirma en su demanda la existencia de un aplazamiento a su instancia desde el 10 de agosto de 2009 al 9 de septiembre de 2009.

La siguiente visita se celebra el día 9 de septiembre de 2009, en las oficinas de la Inspección, aportando en la misma la documentación requerida salvo 14 justificantes de gastos.

Se solicita la siguiente documentación adicional:

- Justificantes de determinados gastos relativos con la compra de los terrenos de La Manjoya. En la diligencia se identifican con la descripción, el número de cuenta empleada y el importe.
- Justificantes de determinadas inversiones y mejoras efectuadas en el año 2003. En la diligencia se identifican con la descripción, el número de cuenta empleada y el importe.
- Copia del balance de aportación al patrimonio de Corporate Manjoya SL.
- Documentación justificativa del precio por metro cuadrado fijado para la aportación a Corporate Manjoya SL.
- En la diligencia que se extendió en dicha visita se fijó la fecha de la siguiente visita para el día 22 de septiembre de 2009.

El día 22 de septiembre de 2009 los representantes de la entidad acudieron a las oficinas de la Inspección extendiéndose la Diligencia número 4 para reflejar el contenido de la visita. En dicha visita se reiteró la falta de aportación de 11 facturas de la petición inicial, el actuario plantea que determinados documentos presentados no sirven totalmente en relación a la finalidad de la petición efectuada y se reitera la aportación de documentación justificativa del valor del metro cuadrado en la aportación efectuada a Corporate Manjoya SL.

Se produce una nueva citación para la siguiente visita el día 7 de octubre de 2009. Esta comparecencia no se realiza, según la recurrente por causas que no le son imputables. Pero en la Diligencia número 5, de 3/11/2009, se afirma que "El contribuyente no se presenta el 7/10/2009, sino en esta fecha, 3/11/2009. En este acto, el contribuyente aporta cierta documentación, pero no la totalidad, informándosele de que la dilación por el retraso no es imputable a la Administración tributaria. Se le emplaza para el 23/11/2009."

En dicha visita se aportaron distintos documentos solicitados en visitas anteriores, manifestando la Inspección que quedaban pendientes de aportar 9 facturas, un contrato y la justificación del valor del metro cuadrado en la aportación societaria.

Se fijó la fecha de la siguiente visita para el día 23 de noviembre de 2009, no obstante, los representantes de la entidad solicitaron un aplazamiento hasta el día 11 de diciembre de 2009.

En dicha fecha se celebró visita de la que se extendió la Diligencia número 6. En dicha comparecencia se aportó el contrato solicitado y un documento del administrador solidario fechado el 30 de octubre de 2009 en el que se manifestaba que el valor de los inmuebles resultaba de estimaciones de mercado.

También se requirió la aportación en la siguiente visita de diversos justificantes de gastos y de unos contratos de préstamo, fijándose la fecha de la siguiente visita el día 12 de enero de 2009. En la diligencia se hizo constar además que el actuario entendía concurrente una dilación de 80 días comprendidos entre el día 9 de septiembre de 2009 y el día 11 de diciembre de 2009.

No obstante, a petición de los representantes de la entidad se retrasó la celebración de la siguiente visita hasta el día 20 de enero de 2010. En dicha fecha se extendió la Diligencia número 7 en la que el actuario incluyó una exposición de las interrupciones y dilaciones a su juicio concurrentes hasta dicha fecha. Durante la comparecencia se aportó la documentación solicitada en la visita anterior salvo un contrato con el Banco de Sabadell.

Por último, se citó a la actora para comparecer el día 10 de febrero de 2010 en las oficinas de la Inspección.

No obstante, la visita se celebró el día 17 de febrero de 2010 por petición de las representantes de la entidad. Ese día se extendió la diligencia número 8 en la que se volvió a recoger el cómputo que el actuario estimaba correcto de las dilaciones e interrupciones del procedimiento. Se aportó la documentación solicitada salvo el contrato con el Banco de Sabadell manifestando las representantes que resultaba imposible de aportar al no haber podido localizarlo.

En dicha visita se requirió, además, la siguiente documentación:

- Contratos celebrados para la gestión de Corporate Manjoya SL.
- Libros de actas de la entidad.
- Libro registro de socios.

Se fijó la fecha de la siguiente visita el día 2 de marzo de 2010.

No obstante, el día 22 de febrero se celebró una nueva visita documentada en la Diligencia número 9 en la que consta la aportación de diversa documentación ante la Inspección.

El día 17 de marzo de 2010 y tras una solicitud de demora de la comparecencia por parte de las representantes de la entidad se celebró la siguiente visita que quedó documentada en la Diligencia número 10. En dicha visita se aportó diversa documentación solicitada en visitas anteriores fijándose la fecha de la siguiente comparecencia el día 7 de abril de 2010.

En la diligencia nº 11, de 6 de mayo de 2010, se dice: "El contribuyente afirma que las actuaciones que deberían haberse realizado el 7/4/2010 se interrumpieron por causa de la Inspección, sin que conste ningún otro extremo al respecto. También se hace constar que el 24/3/2010 se aportó la documentación pendiente. Se cita al interesado para el 18/5/2010."

En esta fecha se extendió la Diligencia número 12 en la que se dio trámite de audiencia a las representantes de la entidad.

Las dilaciones imputadas son las siguientes:

1. Primer período de dilaciones: (10/08/2009 - 09/09/2009 30 días).

Es incuestionable que la dilación se imputa como consecuencia de una solicitud de aplazamiento a instancia de la interesada. Ello implica que, conforme al artículo 150 de la Ley 58/2003, es imputable a la hoy actora. Por ello, es indiferente que la petición de la Administración se refiriese a soportes de documentos que ya tenía en su poder, o que pudiesen continuarse las actuaciones inspectoras, porque la solicitud y concesión de un aplazamiento, es, per se, un motivo de interrupción de las actuaciones inspectoras imputable al sujeto pasivo que solicitó y obtuvo el aplazamiento.

2. Segundo período de dilaciones (9/9/2009 - 11/12/2009 93 días).

En este caso la dilación es justificada por la Inspección por el retraso en la aportación de documentos requeridos.

Tales documentos eran necesarios para constatar la realidad documental de ciertos gastos, que resultaron estar correctamente contabilizados. La tardanza en la aportación afectó a la comprobación de los gastos contabilizados por lo que no podemos compartir la afirmación actora de que la tardanza no afectó al normal desarrollo de las actuaciones inspectoras. El hecho de que se aportasen otros documentos requeridos durante el periodo de dilación no implica que el desarrollo de las actuaciones no se viese afectado. Por otra parte, y como expresamente reconoce la actora, existieron reiteraciones en cuanto a la aportación de la documentación requerida.

No se trata de una imputación automática pues la documentación fue calificada por la Administración como relevante. Se trataba de la aportación de los justificantes de determinados gastos y de facturas recibidas por parte de la entidad en los periodos impositivos comprobados.

3. Tercer período de dilaciones (12/01/2010 - 20/01/2010 8 días).

La recurrente acepta que le es imputable.

4. Cuarto período de dilaciones (20/1/2010 - 22/2/2010 33 días).

La dilación viene justificada por la aportación incompleta de documentación, al no haberse aportado el contrato de préstamo con el Banco Sabadell.

La recurrente afirma que, si bien en diligencia de 17 de febrero de 2010 comunicaron que no era posible su aportación por no haber sido posible su localización, sin embargo, la dilación se extiende hasta el 22 de febrero de 2010, mientras que en la diligencia se da por cerrada la dilación a 17 de febrero.

El TEAC acoge este planteamiento y declara finalizada la dilación el 17 de febrero de 2010.

La documentación relativa a un préstamo con el Banco Sabadell de 54.000.000,00 euros, es relevante a efectos tributarios, pues puede tener incidencia en la liquidación que nos ocupa.

5. Quinto período de dilaciones (2/3/2010 - 17/3/2010 15 días).

Este período corresponde a una solicitud de aplazamiento por parte del contribuyente. La Administración pudo estar activa durante este periodo de tiempo, pero ello no implica que el periodo de aplazamiento no se impute a quien lo solicitó.

6. Sexto período de dilaciones (17/3/2010 - 24/03/2010 7 días).

Se imputa la dilación al contribuyente por no aportar el Libro de Actas requerido en la Diligencia n.º 8, de fecha 17 de febrero de 2010.

No se trata de que la conducta sea obstruccionista, pero lo cierto es que provoca una demora objetiva en el desarrollo de las actuaciones, en la medida en que el documento es relevante para el desarrollo de las mismas.

Existieron dilaciones imputables a la recurrente por 181 días, lo que impide apreciar que las actuaciones inspectoras sobrepasasen el plazo señalado en el artículo 150 de la Ley 58/2003.

#### Quinto :

Entraremos ahora en el examen del carácter patrimonial de la entidad.

La sociedad ANCA tributó en los ejercicios objeto de comprobación en el régimen de sociedades patrimoniales. La Inspección practica la regularización fundamentando la no aplicabilidad del régimen especial de sociedades patrimoniales.

El Acuerdo de liquidación considera dos periodos:

- HASTA EL 19 DE JULIO 2004: Hasta ese día, ANCA, S.L. era la propietaria directa de los terrenos, por lo que el análisis de la situación exige estudiar un total de cinco cuestiones.

- DESDE EL 19 DE JULIO DE 2004: Desde ese día, ANCA, S.L. ya no era la propietaria de los terrenos, sino que simplemente era titular de las participaciones sociales de CORPORATE MANJOYA, S.L., nueva propietaria de las tierras.

El artículo 61.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades dispone lo siguiente:

"1. Tendrán la consideración de sociedades patrimoniales aquellas en las que concurren las circunstancias siguientes:

a) Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.

Para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad.

A efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos:

1º No se computarán los valores siguientes:

- Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.
- Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.
- Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.
- Los que otorguen, al menos, el cinco por ciento de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en este párrafo a).

2º No se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores. A estos efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores a que se refiere el último inciso del párrafo anterior, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 90 por 100, de la realización de actividades económicas.

b) Que más del 50 por 100 del capital social pertenezca, directa o indirectamente, a 10 o menos socios o a un grupo familiar, entendiéndose a estos efectos que éste está constituido por el cónyuge y las demás personas unidas por vínculos de parentesco, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el cuarto grado, inclusive.

Las circunstancias a que se refiere este apartado deberán concurrir durante más de 90 días del ejercicio social."

HASTA EL 19 DE JULIO 2004.

La Inspección fundamenta en este período la regularización considerando que ANCA efectivamente realizó una actividad económica, puesta de manifiesto por las siguientes circunstancias:

- ANCA estaba dada de alta en el epígrafe 833.1 "Promoción inmobiliaria de terrenos" del Impuesto sobre Actividades Económicas desde el día 1 de julio de 2002 al día 13 de julio de 2004.
- Los terrenos estaban recogidos como existencias en la contabilidad de la sociedad.
- ANCA inició los trámites del proceso urbanizador. ANCA desarrolló una actividad urbanizadora porque incurrió en gastos cuantificados en 8.720.489,50 euros durante los ejercicios 2002 a 2004, presuponiendo que una

sociedad que abona una cantidad tan elevada de dinero a diferentes proveedores de bienes o servicios desempeña una verdadera actividad económica y que no se trata de un particular que actúa como consumidor final.

- ANCA inició las actuaciones que supusieron la alteración física del terreno. Según la Inspección ANCA contrató a la entidad RIO GOLDEN S.L. para el derribo de las construcciones existentes.

- La actividad de promoción inmobiliaria está incluida en el concepto de actividades económicas de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

- La parcela de La Manjoya está afectada a la actividad económica desarrollada por ANCA.

- La parcela de La Manjoya supone más del 50 % del activo de la sociedad.

En el Acuerdo de liquidación podemos leer:

"En síntesis, queda demostrado, pues, que:

A) ANCA, S.L. ha realizado una actividad de promoción inmobiliaria de terrenos.

B) La promoción inmobiliaria de terrenos es una actividad económica.

C) La promoción inmobiliaria de terrenos no exige la concurrencia de una persona empleada y un local exclusivamente afecto al desarrollo de la actividad.

D) Los terrenos de La Manjoya ha estado afectos a la actividad económica de ANCA, S.L.

E) El importe de esos mismos terrenos supone más del 50% del activo total."

DESDE EL 19 DE JULIO DE 2004.

Los argumentos utilizados por la Inspección para considerar que ANCA no era una sociedad patrimonial son los siguientes:

- Los títulos propiedad de ANCA sobre CORPORATE MANJOYA SL no son valores a los efectos establecidos en el artículo 61.1 del TRLIS porque:

1. Se trata de participaciones que otorgan al menos el 5 % de los derechos de voto.

2. Corporate Manjoya SL no es una sociedad de cartera o de mera tenencia de bienes.

3. Los valores son detentados con la finalidad de dirigir y gestionar la participación o ANCA contaba con una organización de medios personales y materiales para la gestión de la participación.

- El importe de los beneficios no distribuidos procedentes de actividades económicas de los últimos 10 ejercicios justificaría que las participaciones en Corporate Manjoya SL se calificaran como bienes computables en la parte del activo afecto a la actividad.

En el Acuerdo de liquidación se afirma:

"EN LO REFERENTE A ESTE PERIODO POSTERIOR AL 19 DE JULIO DE 2004, SE PUEDE COMPROBAR QUE LA PARTICIPACIÓN DE ANCA, S.L. EN CORPORATE MANJOYA, S.L. SUPONE LA PRÁCTICA TOTALIDAD DEL ACTIVO DE AQUÉLLA.

POR TANTO, AL EXCEDER EL VALOR DE ESTA PARTICIPACIÓN CONSTANTEMENTE DEL 50% DEL ACTIVO TOTAL DE ANCA, S.L. PODEMOS DETERMINAR QUE ANCA, S.L. NO ES UNA SOCIEDAD PATRIMONIAL, PUES LA MAYOR PARTE DE SU ACTIVO ESTÁ FORMADO POR UNA PARTICIPACIÓN QUE NO SE DEBE COMPUTAR COMO VALOR O COMO ELEMENTO NO AFECTO AL DESARROLLO DE SUS ACTIVIDADES."

La recurrente sostiene, en primer lugar, la existencia de un error material al cuantificar el porcentaje de activos no afectos a actividades económicas.

El error lo expone la actora en los siguientes términos:

"Así, por ejemplo, para la fecha 31 de diciembre de 2004 el porcentaje correcto tomando en consideración los bienes que la Inspección considera afectos resultaría:

Cálculo Inspección:  $5.502.126,00 : 5.911.344,67 = 93,08 \%$

Cálculo conforme a los criterios de la Inspección considerando el verdadero importe del activo:  $5.502.126,00 : 30.730.036,27 = 17,90 \%$

Esto es, si nos limitamos a aplicar los criterios de la Inspección, pero integramos en el denominador del ratio el saldo correcto del activo a cierre del ejercicio resulta que el porcentaje de bienes afectos no supera (como pretende la Inspección) el 50 %. (...)

En efecto, de nuevo, y aplicando los criterios expuestos por la Inspección (con los que reiteramos que no estamos de acuerdo) los cálculos a cierre del ejercicio 2005 serían los siguientes:

Cálculo Inspección:  $5.502.126,00 : 5.901.810,71 = 93,23 \%$

Cálculo conforme a los criterios de la Inspección considerando el verdadero importe del activo:  $5.502.126,00 : 30.720.505,31 = 17,91 \%$

Las magnitudes del activo se comportaron de forma constante durante el ejercicio 2005 como puede comprobarse en el Libro de Inventarios y Cuentas Anuales del ejercicio 2005 que obra en el expediente administrativo. Ello determina que el porcentaje que acabamos de calcular, aproximadamente un 18 %, fue el que se produjo todos y cada uno de los días del ejercicio 2005. (...)

No obstante, tal y como hemos indicado y como consta en el Libro de Inventarios y Cuentas Anuales del ejercicio 2006 que obra en el expediente administrativo el importe total del activo durante este ejercicio también se situó en más de 30 Millones de euros (no los 5 Millones indicados por la Inspección) hasta el día 5 de diciembre, fecha en la cual las importantes plusvalías obtenidas por la venta hicieron que el importe total del Activo también se incrementara considerablemente (de 30 Millones a 120 Millones)."

Lo que la recurrente califica como errores materiales, es en realidad la calificación que realiza la Administración de la partida "deudores".

En relación a este aspecto, se afirma en la Resolución impugnada:

"Señala la interesada que los activos omitidos que, según la documentación que aporta, se engloban en la cuenta "Deudores", aumentan el activo total por lo que considera que ello supone que el porcentaje obtenido de elementos afectos sea inferior al 50% a 31 de diciembre de 2004 y durante todos los días de los ejercicios 2005 y 2006. Es decir, en sus cálculos la reclamante considera que la partida omitida debe considerarse asimismo como activo no afecto, por lo que, aumentando el activo total respecto al computado por la inspección y, sin embargo, permaneciendo invariable el activo afecto considerado por la misma, concluye la consideración como patrimonial de la sociedad."

A continuación, el TEAC analiza la naturaleza de la cuenta:

" Señalado lo anterior, procede entrar a conocer sobre esta nueva alegación de la interesada, que pretende se tenga en cuenta únicamente en el activo total, y no en el activo afecto, la partida integrada globalmente en la cuenta "Deudores" en cada ejercicio, y que no se tuvo en cuenta por la inspección (ni como activo afecto, ni como no afecto) con la aquiescencia de la reclamante, en cuanto nunca se opuso a ello.

Pues bien, entrando a analizar la cifra a la que hace referencia la interesada en su escrito, si bien en la documentación aportada por la misma ante este Tribunal no se aporta detalle de la misma, pues aparece englobada en la genérica partida "Deudores", sin embargo, del análisis del detalle de la contabilidad aportada ante la inspección por la interesada deriva que las cantidades invocadas por la reclamante se corresponden con las cantidades contabilizadas en la cuenta 47400000 "Impuesto sobre beneficios anticipado" en cada ejercicio, y que viene derivada, precisamente, de la contabilización de la operación de transmisión de los terrenos a cambio de las participaciones. Por esta razón, esta cifra se incluyó en la contabilidad de la entidad en el momento del cierre del ejercicio 2004, en fecha 31 de diciembre de 2004, por lo que para ese período impositivo no se tendría que tener en

cuenta en ningún caso para el cómputo del porcentaje del activo afecto y del no afecto, al no cumplir el requisito previsto en el artículo 61.1 "in fine" que señala que: "Las circunstancias a que se refiere este apartado deberán concurrir durante más de 90 días del ejercicio social.", circunstancia que no se cumpliría en dicho ejercicio, lo que supone desestimar las pretensiones de la interesada en lo referente al ejercicio 2004.

En lo que se refiere a los ejercicios 2005 y 2006, debe tenerse en cuenta que según el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, aplicable en los períodos impositivos comprobados (en adelante, PGC 1990), dicha cuenta recoge el exceso del impuesto sobre beneficios a pagar respecto al impuesto sobre beneficios devengado de acuerdo con criterios contables, al representar la parte del impuesto de sociedades a satisfacer correspondiente al ejercicio 2004 por el beneficio derivado de la aportación de los terrenos a cambio de las participaciones recibidas realizada en 2004, cuenta que surge como consecuencia de la diferencia existente entre los criterios contables y fiscales a la hora de recoger el beneficio derivado de la aportación no dineraria de los terrenos. Así, mientras que la norma contable opta por no recoger contablemente aún el beneficio producido por la citada operación, la norma fiscal sin embargo exige que se tribute por ese beneficio ya producido, de ahí que surja la cuenta "Impuesto sobre beneficios anticipado" para reflejar el impuesto que, de acuerdo con criterios contables, se considera que ha de satisfacerse anticipadamente. Nos encontramos así ante una cuenta de activo por un impuesto que, según criterios contables, se ha de satisfacer anticipadamente en razón del beneficio obtenido por la transmisión de un específico bien, los terrenos, los cuales, como se fundamentará en la presente resolución, constituyen activos afectos; a cambio de unas participaciones. Cuenta cuyo destino está específicamente vinculado a lo que les ocurra a dichas participaciones adquiridas (pues se dará de baja en caso de que se transmitan las participaciones, como así ocurre en 2006) y que supone, ciertamente, un reflejo parcial del superior valor que tienen las participaciones respecto al valor por el que las mismas se encuentran contabilizadas. Y participaciones que, asimismo, como se fundamentará en la presente resolución, no constituyen ni valores ni activos no afectos. Por lo que indefectiblemente, la naturaleza de dicha cuenta debe ir unida a la de las participaciones, por lo que dicha cuenta se habría de computar tanto en la parte afecta como en el activo total, y no únicamente en el activo total como pretende la reclamante, de forma que el resultado de dicho cociente supondría, asimismo, la inaplicación del régimen de sociedades patrimoniales, no modificándose así la conclusión a la que llegó la inspección.

En definitiva, aun cuando se tome en consideración la cuenta "Impuesto sobre beneficios anticipado" para la determinación del porcentaje del activo afecto como alega ahora por primera vez la reclamante, la conclusión a la que se llega es siempre la misma y coincidente con aquella a la que llegó la inspección: la no aplicación a la interesada durante los ejercicios controvertidos del régimen de Sociedades Patrimoniales, dado el carácter de activo afecto de la citada cuenta.

Finalmente debe destacarse que lo pretendido por la interesada -considerar la cuenta "Impuesto sobre beneficios anticipado" como activo no afecto supondría, en definitiva, que la sola contabilización del impuesto a pagar anticipadamente por los beneficios derivados de la actividad económica (venta de elemento afecto) consecuencia únicamente de la diferencia de criterios contables y fiscales a la hora de recoger el beneficio derivado de la actividad económica, determinaría, reiteramos, por sí sola, que una sociedad en régimen general pasase a tributar en el régimen de sociedades patrimoniales, lo que resulta contrario al espíritu de la norma y por ello, inadmisibile."

Compartimos este planteamiento, se trata de una cuenta de activo por un impuesto que, según criterios contables, se ha de satisfacer anticipadamente en razón del beneficio obtenido por la transmisión de un específico bien. Por ello, y de ser computable como activo, dicha cuenta se habría de computar tanto en la parte afecta como en el activo total, y no únicamente en el activo total como pretende la reclamante.

De admitir que una cuenta que tiene por objeto el pago de impuesto, deba computarse en el activo, no existe duda que sería un activo afecto a la actividad empresarial, pues el impuesto deriva de la transmisión de bienes afectos a la actividad económica de la entidad.

#### **Sexto :**

Examinaremos ahora los requisitos necesarios, en la interpretación realizada por nuestro Tribunal Supremo, para la calificación de Sociedad Patrimonial de una entidad a efectos tributarios.

En primer lugar, y respecto al concepto de IVA correspondiente a 2007, la negación de existencia de una actividad económica no puede afectar al presente recurso, toda vez que es una cuestión de hecho (efectiva realización de una actividad y naturaleza de esta), vinculada a la prueba aportada. Por otra parte, la regulación de ambos conceptos tributarios no es coincidente, por lo que la calificación de una misma actividad, no tiene que ser coincidente en sus efectos jurídicos en ambos conceptos tributarios.

De la jurisprudencia del Tribunal Supremo extraemos las siguientes conclusiones:

1. Ha de valorarse la continuidad en la actividad económica: "Establecido que en el ejercicio 2003 realizaba una actividad de promoción inmobiliaria y que los elementos patrimoniales que figuraban en su activo se encontraban afectos a la misma, la transmisión, el ejercicio 2004, de alguno de esos elementos pone de manifiesto que también en el ejercicio 2004 realiza esta actividad. Si con anterioridad a 2004 la recurrente había desarrollado operaciones de promoción y las realiza también con posterioridad al ejercicio 2004 (por eso pasó a declarar en el ejercicio 2006 por el régimen general), es porque lleva a cabo con continuidad una actividad de promoción inmobiliaria.

Por todo ello, no hay infracción en modo alguno del artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en redacción dada por la Ley 46/2002, precepto regulador de las sociedades patrimoniales o del artículo 61 del RDL 4/2004, de 5 de marzo, vigente en el año 2004, que requieren que más de la mitad de su activo este constituido por valores o que no este afecto a actividades económicas." ( Sentencia del Tribunal Supremos de 18 de septiembre de 2014, recurso 3185/2012 y en el mismo sentido la de 26 de febrero de 2015, recurso 3263/2012)

2. Los criterios del artículo 25 de la LRPF no son aplicables a la actividad inmobiliaria: "Tampoco puede aceptarse el alegato de la recurrente, con fundamento en el transcrito artículo 25 de la LIRPF, de la inexistencia de actividad económica alguna al no contar con local ni persona con contrato laboral al efecto para desarrollarla, al afectar esta regla a los casos de arrendamiento o compraventa de inmuebles, actividades distintas de la promoción inmobiliaria. "Querer reducir la actividad empresarial a la necesidad de tener empleados y local y en base a ello a afirmar que como no se tiene no se desarrolla actividad empresarial, no es correcto, ya que la actividad empresarial se define por la actividad que se desarrolla, siendo la existencia de empleados o no un dato a tener en cuenta, pero no lo esencial, que consiste en la ordenación de medios para desarrollar una actividad de beneficio" ( STS 8 de noviembre de 2012, casa nº 3766/2010 )." ( Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de septiembre de 2014, recurso 3185/2012, en el mismo sentido la de 27 de octubre de 2014, recurso 4428/2012).

3. La aportación de las parcelas a una entidad jurídica que posteriormente urbaniza, no impide atribuir la actividad económica a la sociedad que las aportó y cuyo objeto es la promoción inmobiliaria. Concretamente, el Alto Tribunal ha tenido ocasión de examinar ésta cuestión en relación con la aportación de terrenos a una Junta de Compensación : "Según hemos afirmado en la sentencia de 3 de abril de 2014 (casación 6437/11, FJ 7º), la aportación de terrenos por una sociedad, cuyo objeto es, entre otros, la promoción inmobiliaria, a una junta de compensación para que los urbanice y le entregue las parcelas resultantes de la ejecución de la unidad de actuación correspondiente no excluye la existencia de actividad empresarial por parte de la compañía que los aporta.

Habrà de atenderse a las circunstancias de cada caso para concluir si ha habido giro económico y, por lo tanto, si sus activos estaban afectos al mismo. Por ello, en otra sentencia de 3 de abril de 2014 (casación 5019/11, FJ 3º), trayendo a colación algunos precedentes [ sentencias de 29 de octubre de 2012 (casación 3847/11), 20 de noviembre de 2012 (casación 1316/10), 10 de mayo de 2013 (casación 4882/11) y 4 de noviembre de 2013 (casación 6388/11) ], hemos negado que tenga la consideración de sociedad patrimonial una compañía que aportó terrenos a una junta de compensación, que fue la que se encargó de urbanizarlos, vendiendo posteriormente en el mercado inmobiliario las parcelas resultantes que se le adjudicaron, en cumplimiento de su objeto social. ( Sentencia del Tribunal Supremos de 27 de octubre de 2014, recurso 4428/2012, y en el mismo sentido la de 26 de febrero de 2015, recurso 3263/2012)

4. Tampoco es relevante el sistema de ejecución urbanística elegido: " Poco importa que la ejecución urbanística fuera llevada a cabo en este caso por el sistema de cooperación, en el que las obras de urbanización las realiza la Administración con cargo a los propietarios, pues el dato decisivo en nuestra jurisprudencia no es quién desarrolla la actividad material de ejecución urbanística (en el sistema de compensación tampoco la asumen directamente los propietarios, sino a través de una junta de compensación en la que se integran), sino el giro empresarial consistente en contar con terrenos como bienes afectos a la actividad de la compañía, que se incorporan a un proceso urbanístico para su transformación y se enajenan a terceros en cumplimiento del objeto social, esto

es, la ordenación por cuenta propia de medios de producción con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios." ( Sentencia del Tribunal Supremos de 27 de octubre de 2014, recurso 4428/2012).

A la vista de los criterios anteriores, debemos analizar las circunstancias concurrentes.

La doctrina anterior permite rechazar dos de las alegaciones actoras: a) no es necesario que concurran los requisitos del artículo 25 de la LIRPF para que exista una actividad inmobiliaria, y b) se afirma que ANCA no intervino de forma directa en el mercado inmobiliario ya que aportó los terrenos a otra sociedad y posteriormente transmitió las participaciones sociales de dicha entidad, pero esta actuación inmobiliaria indirecta sobre los terrenos, no impide atribuir la actividad económica a la sociedad que aportó los terrenos.

Los desembolsos realizados por ANCA en 2004 tuvieron los siguientes fines, según se recoge en la demanda:

1. Derribo de edificios y reparación de otros. Así consta en los Acuerdos del Pleno del Ayuntamiento de Oviedo de 5 de julio de 2002.
2. Realojo de los precaristas. Así consta en la escritura de cesión de 22 de julio de 2002.
3. Rehabilitación del Palacio de los Sela. Así consta en el Pliego de Condiciones Técnicas de la enajenación que señala como condición de la adjudicación, dicha rehabilitación.

Señala la recurrente que tales actuaciones no tenía por objeto preparar la urbanización de los terrenos sino cumplir las obligaciones contraídas con el Ayuntamiento de Oviedo.

Pero estas actuaciones, unidas a otras descritas en el Acuerdo de liquidación (darse de alta en el epígrafe 833.1 del IAE en el momento en que se adquieren los terrenos y darse de baja cuando éstos se transmiten; registrar los terrenos como existencias; indemnizaciones a precaristas, honorarios de arquitectos relacionados con el desarrollo urbanístico de los terrenos y del estudio de los edificios existentes en dichos terrenos, asesoría legal y servicios de gestión urbanística, realizando, así los trámites administrativos de preparación, confección y presentación de documentación, estudios y planos ante el Ayuntamiento de Oviedo incurriendo en cuantiosos gastos imprescindibles para el inicio de la transformación física del terreno por cuantía total de 8.720.489,50 euros que, según la Inspección, es el importe en el que se revalorizan los terrenos durante el período de tenencia de los mismos por ANCA CORPORATE, S.L.), pone de manifiesto que la recurrente realizó una actividad económica de promoción urbanística aun antes de la transmisión de los bienes.

No se trata de actuaciones meramente preparatorias indicativas de la intención de ejercer la actividad de promoción inmobiliaria, como con acierto señala el TEAC, sino una serie de operaciones jurídicas relativas a los terrenos que indican su afectación como factor o medio de producción en el ejercicio de esa actividad económica.

Sostiene, igualmente la recurrente que la contabilización de los terrenos como existencia no implica que estén afectos a la actividad económica.

La recurrente analiza los distintos elementos considerados por la Administración de forma separada, olvidando que es la valoración de todas estas circunstancias conjuntamente, las que determinan las conclusiones alcanzadas por la Administración. Ciertamente la calificación como existencia de los terrenos, no implica por si sola una actividad económica, pero, en conjunto con los restantes elementos anteriormente señalados, nos lleva a concluir que la recurrente realizaba una actividad inmobiliaria, en el seno de la cual se calificaron los terrenos como existencias.

Afirma la actora que en ningún caso trató de evitar la aplicación del tipo del 35% en el IS, mediante la calificación de sociedad patrimonial a efectos fiscales. En todo caso, este fue el resultado si atendemos a que la sociedad no reúne los requisitos para ser considerada sociedad patrimonial.

La siguiente cuestión es la relativa a determinar si una vez transmitidos los terrenos a la entidad CORPORATE MANJOYA, S.L., la entidad reclamante seguía teniendo o no la consideración de sociedad patrimonial.

Señala el TEAC que "La Inspección considera que la participación en el capital de la entidad CORPORATE MANJOYA, S.L., que excede del activo total de la entidad reclamante, no se debe computar como valores a efectos del artículo 61 del TRLIS ya que se trata de participaciones que otorgan al menos el 5% de los derechos de voto, en concreto, el 100%, la sociedad participada no es una sociedad de cartera o de mera tenencia de bienes, se poseen los valores con la finalidad de dirigir y gestionar la participación y se dispone de la correspondiente organización de medios materiales y personales."

La actora afirma que ANCA no disponía de medios propios para la gestión de las participaciones en una sociedad involucrada en una actividad de promoción inmobiliaria de la envergadura de la acometida en La Manjoya. Ahora bien, al margen de que los medios utilizados podían provenir de otra sociedad del grupo, lo que la Inspección sostiene, y no ha sido desvirtuado, es que la toma de decisiones radica en la recurrente, quien realiza la actividad de promoción inmobiliaria a través de la entidad CORPORATE MANJOYA, S.L. Por tal razón, las participaciones en esta entidad deben calificarse como activos afectos.

En relación a este aspecto, la liquidación contiene las siguientes reflexiones:

"No obstante lo anterior, es de especial interés que la Oficina destaque, de nuevo, un extracto del citado artículo 61.1.a.2º del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades : "2º No se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores."

Se ha demostrado que se cumplen las cuatro condiciones exigidas por el artículo 61 para no considerar como valores a la participación de ANCA, S.L. en CORPORATE MANJOYA, S.L. Pero si no fuese así, el resultado sería exactamente el mismo: Al tenor del número 2º que se acaba de recordar, para calcular el importe de los valores computables, de cualquier modo, habrá que restar del precio de compra de la participación en CORPORATE MANJOYA, S.L., el importe de los beneficios no distribuidos de los últimos 10 ejercicios, y del ejercicio en curso, obtenidos por ANCA, S.L.

En este caso, las participaciones de ANCA, S.L. en CORPORATE MANJOYA, S.L. se adquirieron por ampliación de capital de esta última, mediante la aportación no dineraria de los terrenos que detentaba ANCA, S.L. La práctica totalidad del beneficio de ANCA, S.L. (constituida en 2001) se debe a tal aportación no dineraria. Además, el beneficio obtenido en 2004 no se distribuyó hasta 2006."

La recurrente discrepa de tales afirmaciones al sostener que no existió actividad económica anterior de la que proviniesen los beneficios no distribuidos. Pero, como hemos razonado, existió una actividad económica anterior.

Continúa la actora afirmando que no existen beneficios contables anteriores que puedan descontarse.

La Resolución impugnada responde a esta alegación en términos totalmente compartidos por esta Sala:

"En segundo lugar, porque entiende que no existen beneficios contables de ejercicios anteriores a descontar, ya que el resultado contable de los ejercicios 2001, 2002, 2003 y 2004 ha sido negativo, siendo en el período impositivo 2006 cuando se genera dicho resultado contable positivo al que alude la Inspección, alegación que asimismo ha de ser desestimada. Efectivamente, no existen beneficios contables y ello, como se señaló anteriormente en el Fundamento de Derecho Sexto, es únicamente consecuencia de la diferencia existente entre el criterio contable y fiscal a la hora de reflejar el beneficio derivado de la aportación no dineraria de los terrenos a cambio de las participaciones. Pero debe tenerse en cuenta que en el presente nos movemos en el ámbito fiscal, en la determinación de la aplicación o no de un específico régimen fiscal, y la norma fiscal a aplicar, el artículo 61 del TRLIS, en ningún momento se refiere a beneficios contables, como pretende la interesada, sino que únicamente hace referencia a "beneficios no distribuidos", y es claro que dichos beneficios se han producido y no se han distribuido, habiendo sido declarados por la reclamante en una declaración fiscal y tributado por ellos. Así, en contraprestación de los terrenos entregados se reciben participaciones que forman parte ya, desde dicha operación en 2004, del patrimonio de la reclamante; participaciones que aunque contablemente figuren por unos valores que no determinan que se produzca beneficio contable en esa operación, ello es así porque la norma contable así lo establece, pero no hay duda de que dichas participaciones tienen ya un valor económico muy superior, tal y como así resulta de la propia valoración que realiza la propia interesada -y que acepta la inspección-, de la contraprestación de dichas participaciones, los terrenos entregados a cambio de las mismas. Es decir, la reclamante, en el momento en que realiza la aportación no dineraria instrumentaliza ya el valor de los terrenos en participaciones, aflorando una plusvalía que, si bien contablemente no se refleja, no hay duda de que se ha producido. Por ello, procede asimismo desestimar su pretensión en este punto."

En relación a la calificación de la actora a efectos fiscales, la Dirección General de los Tributos en ningún caso contempló que pudiera ser calificada como sociedad patrimonial.

Así, en la Consulta Vinculante V0586-07, la conclusión que se alcanza es que "En conclusión de todo lo anterior, no concurre en la sociedad consultante, ni antes ni después de la aportación de su patrimonio, la primera de las circunstancias señaladas para tener la consideración de patrimonial. Deberá tributar, por tanto, en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades", siendo las circunstancias consideradas:

1. En el caso planteado es necesario analizar, por un lado, la situación de la consultante hasta el 19 de julio de 2004, fecha en que se produjo la aportación de su patrimonio, constituido por el terreno y la deuda hipotecaria, a la sociedad filial y, por otra parte, la situación a partir de ese momento.

Hasta dicha fecha puede plantearse si la sociedad llevó a cabo una actividad de promoción inmobiliaria, aunque no estuviera reflejada en su objeto social, que es una actividad diferente de la compraventa de inmuebles. Al respecto, la promoción inmobiliaria constituye, en todo caso, una actividad económica, al existir una ordenación por cuenta propia de medios productivos. En relación con esta actividad no han de cumplirse los requisitos del apartado 2 del artículo 25 del TRLIRPF, que se refiere a las actividades de arrendamiento y compraventa de inmuebles, actividades distintas de la promoción inmobiliaria.

Ahora bien, la cesión del terreno se efectúa a una sociedad con la que existe una relación de vinculación en los términos del artículo 16 del TRLIS. Aunque no lo señala en su escrito, se deduce que la actividad promotora en el terreno cedido será efectuada por aquella sociedad, lo que supondrá el desarrollo efectivo de una actividad económica considerando conjuntamente los sujetos vinculados, en donde la consultante sería un mero instrumento para desarrollar tal actividad y cuya intervención tiene como finalidad buscar una ventaja fiscal al margen de otro efecto económico relevante, como sería la tributación de la renta derivada de la aportación del terreno y el préstamo hipotecario a la filial al tipo del 15 por ciento, que es el previsto para la parte especial de la base imponible de las sociedades patrimoniales.

En definitiva, puede considerarse que la entidad desarrolla una actividad económica, la de promoción inmobiliaria, considerando el conjunto de los sujetos vinculados, más aun, como ocurre en este caso, en que la consultante posee el cien por cien de las acciones de la filial.

2. Por otra parte, en segundo lugar, a partir del 19 de julio de 2004, el patrimonio de la consultante está constituido por las acciones de la sociedad filial sin que haya variado posteriormente su situación patrimonial. Hay que tener en cuenta que el propio artículo 61.1 del TRLIS establece una relación de valores o elementos patrimoniales que no se van a computar a efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos.

Entre ellos, el número 1.º de la letra a) de dicho precepto establece que no se computarán, entre otros, los valores que "otorguen, al menos, el cinco por ciento de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en este párrafo a)".

La participación en la filial supera el cinco por ciento. Por otro lado, la participada no está comprendida en el párrafo a) del artículo 61.1, ya que desarrolla la actividad de promoción y, en consecuencia, todo su activo estará afecto a esta actividad económica. Queda, por tanto, por dilucidar si la participación se posee con la finalidad de dirigir y gestionar la participación disponiendo, a estos efectos, de la correspondiente organización de medios materiales y personales.

La finalidad de la norma es excluir del cómputo como valores a aquéllos que se posean con la finalidad de dirigir y gestionar las participaciones, disponiendo de una organización de medios materiales y personales adecuados para tomar las decisiones necesarias en orden a su correcta administración. En este sentido, ha de indicarse que el TRLIS exige esta organización, no para controlar la gestión de las entidades participadas, sino para ejercer los derechos y cumplir las obligaciones derivadas de la condición de socio, así como para tomar las decisiones relativas a la propia participación. Lo importante, a estos efectos, será que la entidad disponga, al menos, de medios materiales y personales, aunque mínimos, que se ocupen de la gestión ordinaria de la entidad consultante mediante la adecuada administración de las participaciones poseídas, aunque esta gestión no implique, en sí misma y a efectos del Impuesto sobre Sociedades, el desarrollo de una actividad empresarial.

Respecto de esta circunstancia, la consultante señala que no desarrolla una labor activa de gestión de las participaciones de la filial. Sin embargo, de su escrito se deduce que la actuación de la consultante va más allá de la mera gestión de la participación, dado que incide en la propia actividad de la filial, al haberle cedido el terreno y

la deuda asociada y hacerla continuar con la actividad promotora que la propia consultante había inicialmente previsto.

La propia recurrente manifiesta en su demanda que la Dirección General de Tributos siempre sostuvo que el régimen fiscal que le correspondía era el genral en el Impuesto sobre Sociedades.

Respecto a la valoración de los terrenos aportados, la liquidación realiza la siguiente corrección:

"La valoración a precio de mercado de la aportación de los terrenos a CORPORATE MANJOYA, S.L., por parte de ANCA, S.L., verificada en 2004, y la reversión de esa valoración en 2006, periodo en el que ANCA, S.L. vendió su participación en CORPORATE MANJOYA, S.L. El artículo 15.2.b del TR de la Ley del impuesto establece que: "Se valorarán por su valor normal de mercado los siguientes elementos patrimoniales: Los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación".

En el apartado 3 del mismo artículo se dispone que: "En los supuestos previstos en los párrafos a), b), c) y d) la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable".

Por otra parte, en la declaración por el Impuesto sobre Sociedades que la entidad presentó por el régimen de sociedades patrimoniales, para determinar la ganancia patrimonial declarada, la entidad aplicó los coeficientes de corrección monetaria previstos en el artículo 15.10 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Sin embargo, dicho precepto establece: "A los efectos de integrar en la base imponible las rentas positivas obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado material que tengan la naturaleza de bienes inmuebles, se deducirá el importe de la depreciación monetaria producida desde el día 1 de enero de 1983, (...)". En este caso no se trata de elementos patrimoniales del inmovilizado material, sino que están registrados como existencias, por lo cual no serían de aplicación los mencionados coeficientes correctores.

Además, el sujeto pasivo no se acogió a la aplicación del régimen previsto en el capítulo VIII (régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores) del Título VII (Regímenes tributarios especiales) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Según lo previsto en el artículo 96.1 de dicho texto legal "En las aportaciones no dinerarias la opción se ejercerá por la entidad adquirente y deberá constar en el correspondiente acuerdo social o, en su defecto, en la escritura pública en que se documente el oportuno acto o contrato".

En consecuencia, al no haberse hecho constar el ejercicio de esta opción en la escritura de la aportación no dineraria, no es de aplicación tal régimen y procede practicar la liquidación por el régimen general atendiendo a las normas antes indicadas del art. 15 del TR de la Ley IS.

En cumplimiento de lo dispuesto en el art. 15.2.b) TRLIS, es preciso determinar el valor de mercado de la aportación realizada."

Esta operativa es criticada en la demanda, pues afirma que la Inspección calcula el valor de mercado de la aportación con el simple expediente de corregir el valor fijado por ANCA en el importe de la corrección monetaria que de forma supuestamente errónea había aplicado la entidad y que actuó correctamente al calcular el resultado de la ganancia patrimonial producida como consecuencia de la transmisión de los terrenos conforme a lo establecido en los artículos 31 y ss TRLIRPF.

Pero, como venimos sosteniendo, el régimen de sociedades patrimoniales no es aplicable a la actora, por lo que la operativa realizada por la Inspección es ajustada a Derecho. No se ha cuestionado el valor dado por la entidad a los terrenos, tan solo la mecánica de factores de corrección, por lo que es innecesario acudir a la valoración prevista en el artículo 16 del TRLIS pues el valor mismo atribuido por la interesada no se ha modificado por la Inspección.

Es clara la liquidación en este punto al señalar:

"La propia entidad, según se refleja en los antecedentes, fijó el valor de mercado de los terrenos aportados en 197.549.807,57 euros. Como se detalla en los antecedentes de hecho, la Inspección solicitó la justificación de ese valor de mercado reflejado por la entidad en sus declaraciones del Impuesto sobre Sociedades. Los representantes de la entidad manifestaron que no existía informe de experto independiente (que no era obligatorio, por cuanto la aportación no se efectuó a una sociedad anónima sino a una sociedad de responsabilidad limitada) ni estudio o análisis que sirviese como acreditación del valor. Únicamente se entregó un escrito firmado por el

administrador solidario de la entidad, Jose Enrique, en el que indica que la valoración se hizo en función de la edificabilidad de los terrenos, que ascendía a 442.685,00 metros cuadrados, a un precio de 446,25 euros por metro cuadrado.

Para contrastar los precios facilitados por la entidad, se puede acudir a los que fueron fijados en las ventas que realizó CORPORATE MANJOYA, S.L. en los años 2005 y 2006, cuyos datos principales se han puesto de manifiesto en los antecedentes de hecho.

Según esos datos, la venta en 2005 de un total de 98.203 m2 edificables a Urazca, S.A. se realizó por un total de 47.936.290,63 €, de lo que resulta que el valor por metro cuadrado ascendió a 488,11 euros.

Las ventas del año 2006 efectuadas a Antonio Olmeda, S.L., Fuentecanal Promociones, S.L.U. y Castillo de Balduz, S.L. por un total de 72.570,91 metros cuadrados de edificabilidad se hicieron por 41.610.545,72 euros en total, lo que equivale a un precio medio de 573,37 euros por metro cuadrado.

Por consiguiente, ambos precios fueron superiores a los que resultan del valor de mercado por el que tributó la entidad comprobada, lo cual se explicaría por los aumentos de precios de los inmuebles, especialmente de los terrenos, que caracterizaron esos años.

Así pues, el valor de mercado declarado por la entidad se puede considerar conforme en función de la comparación con los que se establecieron en las ventas posteriores, todo ellos superiores."

De todo lo expuesto anteriormente debemos concluir que la liquidación que se encuentra en el origen del presente recurso es ajustada a la Ley, pues, estando el activo de la entidad afecto en más del 50% (en realidad todo el activo), a la realización de actividades económicas, resulta claro que no puede ser calificada como sociedad patrimonial a efectos fiscales.

#### **Septimo :**

Debemos realizar, a continuación, el análisis de legalidad de la sanción impuesta.

La primera alegación actora, sostiene que el Acuerdo sancionador debió anularse al haber anulado el TEAC la Liquidación impugnada. La Resolución recurrida no anula la liquidación sino, tan solo, la liquidación de intereses de demora, y lo expresa con claridad meridiana en su parte dispositiva "(...) confirmando la liquidación impugnada en cuanto a la cuota, debiéndose rectificar en lo relativo a los intereses de demora del ejercicio 2004 (...)" por lo tanto no ha existido una anulación de la liquidación que pueda arrastrar la anulación de la sanción, pues la cuota de la liquidación ha sido confirmada.

La segunda alegación es la relativa a la no concurrencia del elemento objetivo del tipo. En el Acuerdo Sancionador de 29 de abril de 2013, podemos leer en relación con el elemento objetivo del tipo:

"Por su parte la LGT dispone en el artículo 191 que: "Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta Ley".

En el presente caso, también hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 195.1 de la LGT : "Constituye infracción tributaria determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros. También se incurre en esta infracción cuando se declare incorrectamente la renta neta, las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un período impositivo sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación. La infracción prevista en este artículo será grave." (...)

A la vista de lo expuesto y conforme a lo señalado en la normativa mencionada, puede afirmarse que concurrieron en el interesado los elementos objetivos de la infracciones tributarias descritas, ya que el obligado tributario, en el periodo ha dejado de ingresar la cantidad de 30.191.595,75 euros dentro del plazo establecido en la normativa, deuda tributaria que le correspondería de la correcta autoliquidación del tributo correspondiente al ejercicio 2004, sin que haya existido regularización con arreglo a lo dispuesto en el artículo 27 de la LGT y sin que proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161 de la LGT .

Además, en el periodo 2006 ha determinado improcedentemente en su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades partidas a compensar o deducir en la base de declaraciones futuras por importe de 34.795.909,55 euros.

En contestación a la alegación del interesado sobre la ausencia de tipicidad y antijuricidad, en el presente caso se advierte que la conducta es contraria al ordenamiento jurídico al no actuar conforme a Derecho, produciéndose la tipicidad prevista en la Ley, en concreto en el artículo 191 de la LGT señalado, ya que el interesado dejó de ingresar la cantidad de 30.191.595,75 euros, derivada de la presentación incorrecta de su autoliquidación correspondiente al ejercicio 2004. En el acuerdo de liquidación se establece y resulta probado que la cantidad que debería haber ingresado junto con la presentación de su autoliquidación IS-2004 es de 54.982.480,42 euros, mientras que de la autoliquidación presentada por el interesado resulta una cantidad a ingresar de 24.790.884,67 euros, siendo por tanto la diferencia de 30.191.595,75 euros la cantidad dejada de ingresar, sin que haya existido regularización con arreglo a lo dispuesto en el artículo 27 de la LGT y sin que proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161 de la LGT, por lo que la conducta del interesado es la prevista en el artículo 191 de la LGT. Esta deuda tiene su origen, casi en su totalidad, en que el interesado aplicó el tipo de gravamen del 15% (propio de las sociedades patrimoniales), en vez del tipo general del impuesto.

Por otra parte, en el ejercicio 2006 determinó improcedentemente en su autoliquidación la cantidad de 34.795.909,55 euros derivada de la pérdida declarada por importe de 52.605.401,07 euros en lugar de 17.809.491,52 euros. Ello es debido a que, cuando calculó la pérdida derivada de la transmisión de sus participaciones en Corporate Manjoya, S.L., lo hizo tomando un valor de adquisición excesivo, al no descontar del mismo el valor de los pasivos que incorporaban los terrenos de La Manjoya."

Resulta evidente que concurre el elemento objetivo del tipo y que ello ha sido puntualmente reflejado en el Acuerdo sancionador.

La tercera alegación es la aplicación del principio ne bis in ídem en su vertiente procesal.

Afirma la actora que, como consecuencia de la anulación de la liquidación, también se anuló el acuerdo sancionador. Sin embargo, la Administración inició un nuevo procedimiento sancionador y dictó un nuevo acuerdo de imposición de sanción por los mismos hechos y respecto del mismo sujeto.

Debemos señalar desde ahora, que la razón de la anulación de la liquidación y sanción por el TEAC en su Resolución de 29/11/2012, lo fue por razones formales. Podemos leer en el Acuerdo sancionador:

"3º Recurridas la liquidación y la sanción, en fecha 29/11/2012 mediante Resolución nº 1313-12 el TEAC dicta fallo estimatorio parcial del recurso formulado por ANCA CORPORATE SL, frente a la desestimación presunta de las reclamaciones económico administrativas nº NUM007 y NUM008 promovidas ante el TEAR de Madrid, relativas al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2004/05/06, y sanción, cuantías de 39.115.280,21 euros y 20.315.184,31 euros, respectivamente; anulando tanto el mismo así como el acuerdo sancionador vinculado, debiéndose retrotraer actuaciones en los términos dichos en el fundamento jurídico Cuarto de la dicha resolución.

El mencionado Fundamento de Derecho Cuarto indica que:

"(...)

En el presente supuesto, el procedimiento comenzó el 14 de abril de 2009, en el acta se consignan unas dilaciones no imputables a la Administración de 163 días, el Acuerdo de liquidación declara que "se han producido, como mínimo, los siguientes periodos de interrupción justificada, así como las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria" recogiendo un total de 186 días todos ellos anteriores a la incoación del acta, siendo notificado al contribuyente del referido Acuerdo el 22 de septiembre de 2010.

Pues bien, siendo plenamente trasladable al presente lo argumentado por este Tribunal Central en la transcrita resolución, apreciándose un defecto formal que ha disminuido las posibilidades de defensa del interesado, procede, con arreglo al artículo 239.3 de la LGT, anular la liquidación y retrotraer las actuaciones a efectos de que se cumplimente el trámite establecido en el anteriormente transcrito artículo 188.3 RGGI.

QUINTO. La anulación de la liquidación lleva consigo la anulación de la sanción."

4º Como consecuencia de la ejecución de dicha Resolución del TEAC esta Oficina Técnica dictó Acuerdo de ejecución el 15/02/2013 (notificado el 20/02/2013 a los administradores concursales de ANCA CORPORATE SL) en el que se daba estricto cumplimiento a lo ordenado por aquel, anulando el Acuerdo sancionador de la Oficina

Técnica de 25/02/2011, A2885011026000950 ( importe de 20.315.184,31 euros), pero añadiendo, sin perjuicio del procedimiento sancionador que, en su caso, se pueda incoar derivado del acuerdo de liquidación que se dicte como consecuencia de la retroacción ordenada por el TEAC.

5º En virtud de la retroacción ordenada por el TEAC, se ha dictado en la misma fecha que el presente Acuerdo, liquidación nº A02 NUM004 por el concepto IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES y periodos 2004/05/06."

El Jefe de la Oficina Técnica de Inspección autorizó el inicio del procedimiento sancionador con fecha 20/02/2013, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 25, apartados 1 y 2, del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (RGRST) aprobado por RD 2063/2004, de 15 de octubre.

La Resolución impugnada centra correctamente la cuestión al afirmar que:

"Proclamado pues este principio en sus justos términos, el principio ne bis in idem en su aspecto procedimental, veda la tramitación de un procedimiento administrativo sancionador si previamente ha existido otro procedimiento administrativo sancionador seguido contra el mismo sujeto, sobre los mismos hechos y con el mismo fundamento, que haya concluido por un pronunciamiento definitivo sobre el fondo."

Veamos ahora la delimitación jurisprudencial de este derecho:

La Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional 188/2005 (como la 2/2003), afirma que el principio que analizamos en su vertiente procesal implica la imposibilidad de una nueva persecución punitiva por los mismos hechos, una vez que ha recaído resolución firme en el primer procedimiento sancionador, con independencia del resultado - absolución o sanción- del mismo.

El Tribunal Supremo, que, en su sentencia de 16 de diciembre de 2014, RC 3611/2013, ha analizado el problema de la retroacción de actuaciones a efectos de liquidación y sanción por carácter de fondo, y concluye que:

"Pues bien, como hemos dicho, a juicio del Abogado del Estado, es esta vertiente procesal del principio ne bis in idem la que, junto con algunos preceptos legales y reglamentarios, habría sido vulnerada por la Sentencia de la Audiencia Nacional impugnada en casación, cuando ésta -sostiene- "anula la retroacción de actuaciones acordada y, por ello, la sanción". Y es que, siendo presupuesto inexcusable para que exista bis in idem procesal la existencia de dos procedimientos, esto es algo que claramente no se podría llegar a producir, porque la Resolución del TEAC de 23 de noviembre de 2010 -añade- no implicaría "la incoación de dos procedimientos", algo "prohibido completamente", sino que, como consecuencia de su aplicación, el actuar sancionador "operar[ía] en virtud de la retroacción, sobre unos mismos hechos y en el único ámbito de un único procedimiento administrativo, lo que hace decaer el presupuesto de su aplicación". (...)

Y parece razonable mantener que en estas peculiares circunstancias la Administración tributaria, del mismo modo que puede dictar la nueva liquidación ajustada a Derecho "sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente" mientras su potestad no haya prescrito [por todas, Sentencia de esta Sección de 26 de marzo de 2012 (rec. cas. núm. 5827/209 ), FJ Cuarto), puede asimismo dictar la nueva sanción, limitándose a adaptar su cuantía a la cuota resultante de la nueva liquidación, sin necesidad de iniciar e instruir un nuevo procedimiento sancionador, cabiendo siempre a Fernández de Troconiz, S.A., ante las vicisitudes que eventualmente pudiera plantear esa mera adaptación, plantear un incidente de ejecución contra la nueva sanción en virtud del art. 68 RD 520/2005 . (...)

En conclusión: acierta plenamente el Abogado del Estado al mantener que falta uno de los presupuestos para que pueda apreciarse la vulneración del ne bis in idem procesal -la incoación de un nuevo procedimiento sancionador-, por lo que el recurso de casación debe ser estimado."

Es necesario, según lo declarado, que exista una dualidad de procedimientos sancionadores para apreciar la doble incriminación procedimental, cuando la retracción lo es por motivos de forma.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de marzo de 2010, RC 997/2006, declara:

"Llegados a este punto, ha de subrayarse que, en lo que se refiere a la dimensión procedimental de aquel principio (prohibición del sometimiento a dos investigaciones de una persona por los mismos hechos), se ha de tener en cuenta que opera en el mismo orden; esto es, no cabe iniciar una investigación penal (o administrativa) por unos

hechos sobre los que la jurisdicción (o la Administración) ya se ha pronunciado sobre el fondo concluyendo que, a luz de los elementos de juicio disponibles, no constituyen una infracción criminal (o administrativa). En otras palabras, una vez que los tribunales (o los órganos administrativos competentes) han juzgado definitivamente una conducta, no cabe que abran otro procedimiento para enjuiciarla de nuevo."

A la vista de esta doctrina debemos compartir las apreciaciones manifestadas por el TEAC en la Resolución impugnada:

"La existencia de un primer pronunciamiento de fondo sobre el ejercicio del ius puniendi es pues presupuesto para que exista el bis in idem. Y, obviamente, la existencia o no de tal pronunciamiento de fondo está en función del contenido de la resolución que ponga término (originariamente o en revisión) al procedimiento sancionador. En este sentido, tal y como se anticipaba más arriba: cuando termina el procedimiento sancionador con una resolución declaratoria de la ausencia de responsabilidad del sujeto, o bien se aprecia en su revisión un defecto material en la aplicación de la norma, se está realizando un pronunciamiento sobre el fondo que impide reiterar el ejercicio del ius puniendi y, al contrario, cuando se aprecia un defecto en el procedimiento sancionador o el exceso en su plazo de tramitación, no se realiza pronunciamiento alguno sobre el fondo, y por tanto, el principio ne bis in idem no impide la imposición de una sanción posterior."

En el presente caso, ya hemos señalado que la retroacción se ordena por el TEAC en aplicación del artículo 239.3 de la LGT, en cuanto existió un defecto formal causante de indefensión en la tramitación del expediente inspector.

El hecho de que el defecto formal se sitúe en la liquidación o en la sanción, no es relevante en orden a aplicar el principio ne bis in idem, siempre y cuando tal defecto sea la causa determinante y exclusiva de la anulación de la sanción.

La conclusión a la que llegamos es que no existe doble incriminación en su vertiente procedimental.

La cuarta alegación viene referida a la falta de culpabilidad amparada en una interpretación razonable de la norma.

El Acuerdo sancionador razona la concurrencia de culpa en los siguientes términos:

"No hay diligencia de ninguna clase en el planteamiento de su consulta. Y desde luego, tampoco cuando recibe la respuesta:

1. Cuando el contribuyente formula una consulta a la Dirección General de Tributos no demuestra diligencia, sino únicamente deja claro que lo que tiene es UNA DUDA. El contribuyente titubea o recela de su propio actuar, y formula una cuestión. Es la única consecuencia objetiva.

2. Y cuando recibe la respuesta de la Dirección General de Tributos indicándosele que el régimen especial de sociedades patrimoniales no es aplicable, y en cambio, sigue, imperturbable, utilizándolo, lo que demuestra es EL DESPRECIO más absoluto por una respuesta que no esperaba recibir.

Así fue. El interesado recibió una respuesta que indicaba con claridad meridiana que la sociedad no podía acogerse al régimen de sociedades patrimoniales, y que debía tributar por el régimen general. Pero hizo caso omiso de la contestación, y siguió adelante con sus planes: Tributar al cómodo 15%, en vez de al 35%, que era lo que la Dirección General de Tributos le había indicado en su lúcida contestación.

Así, la Oficina, no puede, por más, que apreciar justo lo contrario de lo que indica el interesado: un comportamiento absolutamente reprochable de por sí, agravado por la circunstancia de haber recibido una respuesta desfavorable a sus ilegales pretensiones."

No podemos aceptar la existencia de una interpretación razonable de la norma cuando contradice la Consulta emitida por la DGT, cuando, además, el precepto de aplicación había sido reiteradamente interpretado por los Tribunales al tiempo de la autoliquidación tributaria.

Ya hemos señalado que el pronunciamiento de la Administración respecto al IVA ejercicio 2007, lo es en base a una concreta documentación, es pues una cuestión de hecho que no incide en la hoy controvertida.

Por tales razones debemos concluir que concurre culpa en el comportamiento de la actora que justifica la imposición de sanción tributaria.

La quinta alegación de la actora es la relativa a falta de motivación del elemento de la culpabilidad. En el Acuerdo sancionador se dice, al analizar el resulta de la Consulta formulada a la DGT:

"El elemento subjetivo de la infracción, la culpabilidad y la intencionalidad, se cumple en este supuesto; no podría ser de otra forma, ya que no se puede agravar al sujeto que, conociendo la contestación a una consulta, sigue el criterio y regulariza voluntariamente (en caso de estar fuera de plazo) del sujeto que hace caso omiso de la contestación.

El interesado tuvo la oportunidad de actuar correctamente y poder evitar la comisión de una infracción; ya se ha dicho. Tuvo la oportunidad respecto de los ejercicios 2004 y 2005 de acogerse a la exoneración prevista en el artículo 179.3 de la LGT y no lo hizo. Tuvo la oportunidad de no realizar la conducta infractora en el 2006, o en su caso, también, regularizar fuera de plazo voluntariamente, y no lo hizo.

Si el interesado hubiera presentado su autoliquidación del 2006 aplicando el régimen general y hubiera presentado autoliquidaciones complementarias por los periodos 2004 y 2005, respecto de la primera, no habría cometido ninguna infracción y, respecto de 2004 y 2005, se le habrían aplicado únicamente los recargos e intereses establecidos en el artículo 27 de la LGT por las autoliquidaciones extemporáneas con resultado a ingresar.

Sería injusto que al sujeto que actuara correctamente, aunque fuera de plazo, se le aplicase un régimen de recargos, y al sujeto que no actúa correctamente, aun conociendo la antijuricidad de su conducta, no se le aplique ni sanción ni recargo; llegar a esta situación supondría una inconsistencia y un agravio comparativo para los sujetos que cumplen con sus obligaciones, en plazo o fuera de plazo, respecto de los que no lo hacen."

Estos razonamientos, junto a los anteriormente plasmados en el Acuerdo, son suficientes para fundar la concurrencia del elemento subjetivo.

La sexta y última alegación es la relativa a la cuantificación de la sanción. Se afirma en la demanda:

"Pues bien, sorprende que se imponga una sanción por el artículo 195 LGT sobre una base de 34.795.909,55 euros cuando el contribuyente declaró una pérdida patrimonial a compensar por importe de 52.605.401,07 euros y la Inspección ha determinado una base imponible negativa en régimen general de 17.809.491,52 euros.

Pues bien, la cantidad de 34.795.909,55 resulta de la simple resta aritmética de 52.605.401,07 y 17.809.491,52, sin tener en cuenta que la primera se compensa al 15 % y la segunda al 35 %."

La base la constituye la diferencia entre la cantidad declarada a compensar por la interesada y la determinada por la Administración, con independencia del tipo al que se compense, así resulta del artículo 195 de la LGT:

"La base de la sanción será el importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas (...)"

De todo lo expuesto anteriormente resulta la desestimación del recurso.

#### **Octavo :**

Procede imposición de costas a la recurrente, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, toda vez que la presente sentencia es desestimatoria.

VISTOS los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, por el poder que nos otorga la Constitución:

### **FALLAMOS**

Que desestimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por ANCA CORPORATE, S.L., y en su nombre y representación el Procurador Sr. Dº Luís José García Barrenechea, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico

Administrativo Central de fecha 5 de noviembre de 2015, debemos declarar y declaramos ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada, y en consecuencia debemos confirmarla y la confirmamos, y con ella los demás actos administrativos de los que trae causa, con imposición de costas a la recurrente.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación y en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta; siguiendo las indicaciones prescritas en el artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985, y testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN / Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.